

Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte Costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee

This is the peer reviewed version of the following article:

Original:

Pistolessi, F. (2018). Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte Costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee. RASSEGNA TRIBUTARIA(3), 518-532.

Availability:

This version is available <http://hdl.handle.net/11365/1066543> since 2019-01-07T11:42:47Z

Terms of use:

Open Access

The terms and conditions for the reuse of this version of the manuscript are specified in the publishing policy. Works made available under a Creative Commons license can be used according to the terms and conditions of said license.

For all terms of use and more information see the publisher's website.

(Article begins on next page)

Il principio del *ne bis in idem* nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee^{*}

FRANCESCO PISTOLESI

Estratto: Il confronto sul principio del *ne bis in idem* fra Corte costituzionale, giudici italiani e Corti Europee è attuale ed intenso. A seguito del mutamento di giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel 2016, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 43/2018, ha dato attuazione nel nostro ordinamento al vigente indirizzo interpretativo della Corte di Strasburgo. Si è, quindi, cercato di configurare quale sia oggi la portata di tale principio in Italia, circoscrivendone anzitutto la sfera di operatività ed evidenziando le difficoltà che si riscontrano in ragione essenzialmente dell'autonomia dei procedimenti penale e tributario e del loro mancato coordinamento. Infine, nella prospettiva del necessario intervento del legislatore in questa materia, i problemi odierni potrebbero trovare soluzione qualo-

^{*} Testo, integrato e rivisto, della relazione svolta il 13 giugno 2018 presso la Corte costituzionale al seminario organizzato dalla Corte medesima e dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria su "Il diritto tributario nella dimensione europea".

ra si riservasse la sanzione penale ai soli illeciti fiscali caratterizzati da condotte fraudolente.

Abstract: The dialogue on the *ne bis in idem* principle between Constitutional Court, Italian Courts and European Courts is constant and intense. After the European Court of Human Rights' revirement in 2016, the Italian Constitutional Court recently complied with the Strasbourg Court's case-law in its judgement n. 43/2018. The present article is intended to identify the current meaning of the *ne bis in idem* principle in the Italian legal order, by delineating its scope of application and its main shortcomings, essentially due to the autonomy of criminal and *tax* proceedings and the lack of coordination between the two. The analysis demonstrates the need for a legislator's intervention in the subject matter in order to solve these issues. In this respect, the application of the criminal penalty only in the case of *tax* frauds could be a possible solution.

SOMMARIO: **1.** Introduzione - **2.** La giurisprudenza di legittimità italiana - **3.** La sentenza delle Corti costituzionale n. 43 del 2 marzo 2018 - **4.** L'attuale portata in Italia del divieto di *ne bis in idem*: a) la sua concreta sfera di operatività. **5. Segue:** b) le condotte doppiamente sanzionate e l'*idem factum* - **6. Segue:** c) la "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" fra il procedimento penale e quello tributario - **7.** Conclusioni.

1. Introduzione

Un perdurante profilo di confronto fra le Corti europee ed i giudici italiani attiene al principio del *ne bis in idem*¹.

Questa regola è sancita dall'art. 4 del protocollo n. 7 della Convenzio-

¹ Sulla portata del principio in esame nella materia tributaria, cfr., per tutti, R. Conti, "*Ne bis in idem*", in AA. VV., *Il libro dell'anno del diritto 2015*, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2015, pag. 438 ss.; P. Russo, "Il principio di specialità ed il divieto del *ne bis in idem* alla luce del diritto comunitario", in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, pag. 23 ss.; M. Dova, "*Ne bis in idem* e reati tributari: a che punto siamo?", in *Diritto penale contemporaneo*, 2016; A. Merone, "L'espansione del principio del *ne bis in idem* nella giurisprudenza CEDU: ritorno al passato per gli illeciti tributari e aspettative di democratizzazione dei rapporti tributari", in AA.VV., *Il nostro sistema tributario all'esame della CEDU. Le questioni ancora aperte*, Vicalvi, 2016, pag. 83 ss.; F. Gallo, "Il *ne bis in idem* in campo tributario: un esempio per riflettere sul 'ruolo' delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunce", in questa *Rivista*, 2017, pag. 915 ss.

ne Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) e dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE).

In virtù di tali norme, nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione Europea in seguito ad una sentenza penale definitiva.

La *ratio* perseguita da queste disposizioni è di evitare la reiterazione di procedimenti concernenti lo stesso fatto, nell'ottica garantistica tanto di evitare un'eccessiva reazione sanzionatoria a fronte di una medesima condotta illecita quanto di impedire un nuovo giudizio a seguito di una pronuncia assolutoria, nonché nel rispetto dei generali principi di economia processuale (avente rilievo costituzionale nell'ordinamento italiano grazie all'art. 111, comma 2, Cost.) e di certezza del diritto (inevitabilmente compromessa da eventuali pronunce giurisdizionali confliggenti).

Stando alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) ed alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte EDU), il divieto del *bis in idem* vale pure se la sanzione, seppure qualificata come amministrativa, abbia “sostanzialmente” natura penale. E compete al giudice nazionale effettuare tale verifica.

Alla luce dell'interpretazione espressa dalla giurisprudenza europea², è fuori discussione la “sostanziale” natura penale di pressoché tutte le sanzioni amministrative tributarie italiane in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto (alle quali è rivolta la presente indagine), vuoi per le loro finalità deterrente ed afflittiva, vuoi per la matrice penali-

² I criteri per individuare la natura penale di una sanzione sono stati fissati nella nota sentenza “Engel” della Corte EDU dell'8 giugno 1976. Più di recente, con la sentenza 23 novembre 2006, “Jussila”, la stessa Corte EDU ha riconosciuto natura penale ad una sovratassa amministrativa finlandese pari al 10% della maggiore imposta pretesa: ciò in considerazione delle sue finalità deterrente ed afflittiva. Analogamente, la medesima Corte, con la sentenza 20 settembre 2011, “Yukos”, ha ravvisato la stessa natura nella sanzione amministrativa russa del 40% del tributo evaso. Infine, la stessa Corte, con la pronuncia 27 novembre 2014, “Lucky Dev”, è giunta alle medesime conclusioni con riferimento a sanzioni svedesi pari al 20% ed al 40% dell'imposta pretesa, precisando che il processo “parallelo” deve interrompersi allorché l'altro (sia esso quello afferente alla sanzione penale o quella amministrativa) si definisce. Va segnalato, peraltro, come la Corte di Cassazione abbia talora escluso siffatta natura sostanzialmente penale per le sanzioni tributarie previste per il mancato versamento delle ritenute certificate: v. Cass., Sez. III pen., 15 maggio 2014, n. 20266. Per la corretta critica a quest'ultimo indirizzo interpretativo, cfr. M. Dova, *Ne bis in idem*, cit., pag. 12.

stica del sistema normativo concernente dette sanzioni³, vuoi per il relativo elevato ammontare.

Pertanto, può prospettarsi l'operatività della regola in esame allorché il fatto sanzionato penalmente sia stato già punito attraverso la definitiva irrogazione di una sanzione amministrativa. Rileva - è bene precisarlo - non il pagamento della sanzione tributaria, ma che quest'ultima sia stata applicata con un provvedimento amministrativo divenuto irrettabile siccome non impugnato dal trasgressore⁴ o ritenuto legittimo con una sentenza passata in giudicato.

Naturalmente, va considerata anche la situazione speculare, ossia se è previamente irrogata la sanzione penale.

Inoltre, secondo la Corte EDU⁵, per verificare se detto precetto possa esplicare i propri effetti occorre aver riguardo all'identità materiale e naturalistica del fatto, prescindendo dalle fattispecie giuridiche incriminatrici. Quel che conta è che si assista alla doppia punizione dello stesso fatto concreto.

Pure la Corte costituzionale - con la sentenza n. 200 del 21 luglio 2016 - ha valorizzato, ancorché con riferimento alle sanzioni penali concorrenti, la "corrispondenza storico-naturalistica" del fatto, ma postulando anche l'identità di tutti gli elementi costitutivi dei due illeciti, ossia la condotta, l'evento ed il nesso causale, seppur apprezzati nella loro "dimensione empirica" e non in quella giuridica.

Non v'è dubbio che tale impostazione possa estendersi al cumulo della sanzione penale con quella amministrativa, che qui interessa⁶.

Più articolata, invece, è la posizione della Corte di cassazione, che finora ha prevalentemente assegnato rilievo al raffronto fra le fattispecie giuridiche degli illeciti - ravvisando talvolta una "progressione" nella sanzione penale rispetto a quella tributaria ed affermandone così la congiunta applicazione, come meglio emergerà in seguito - sebbene abbia, negli ultimi tempi, aderito alla tesi enunciata dalla Corte di

³ Mi riferisco essenzialmente alle norme recate dal D.Lgs. n. 472/1997.

⁴ In tal senso, v. Corte cost. 2 marzo 2018, n. 43, su cui mi soffermerò in seguito.

⁵ Tale orientamento interpretativo è stato affermato a partire dalla sentenza "Zolotukhin" del 10 febbraio 2009. Sul punto, v. P. Ravello, "I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del *ne bis in idem*", in *Diritto penale contemporaneo*, 2018.

⁶ In questo senso, v. F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pag. 920.

Strasburgo⁷.

Quindi, in presenza dello stesso fatto illecito e della concorrenza di una sanzione penale e di una misura afflittiva formalmente amministrativa ma effettivamente di stampo penale, la regola del *ne bis in idem* dovrebbe applicarsi.

Tuttavia, in base al più recente indirizzo della Corte EDU⁸, affermato nel 2016, questo divieto non può invocarsi qualora sussista una sufficiente connessione *in substance and in time* fra il procedimento penale e quello amministrativo.

In altre parole, il *bis in idem* è consentito se è dato ravvisare una reazione coordinata, attraverso i due menzionati procedimenti, a fronte del medesimo fatto illecito. Coordinamento necessario anche dal punto di vista temporale per evitare che il presunto trasgressore resti troppo a lungo nell'incertezza circa la complessiva reazione sanzionatoria a fronte di quanto contestatogli.

In particolare, la Corte di Strasburgo ha indicato gli indici sintomatici di siffatta reazione coordinata, consistenti:

- a) nei diversi finalità ed oggetto dei procedimenti;
- b) nella prevedibilità della duplicazione dei procedimenti e delle relative sanzioni (sì che il presunto autore dell'illecito non debba trovarsi in una perdurante situazione di incertezza sulla propria sorte giudiziale);
- c) nella conduzione "integrata" dei procedimenti tale da evitare - per quanto possibile - duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove;
- d) nella considerazione, nel secondo procedimento, della sanzione inflitta nel primo al fine di assicurare una complessiva proporzionalità della pena.

⁷ V., in particolare, Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2016, n. 20675 e Cass., Sez. II civ., 15 novembre 2016, n. 23232. Per maggiori ragguagli su queste ordinanze, cfr. ancora F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pag. 921.

⁸ V. la sentenza "A. e B." del 15 novembre 2016 e la successiva sentenza "Johannesson" del 18 maggio 2017, che riprendono e sviluppano uno spunto già contenuto nella precedente sentenza "Nykanen" del 20 maggio 2014 e superano l'impostazione recepita nella sentenza "Grande Stevens" del 4 marzo 2014. Sul tema, per gli adeguati approfondimenti, cfr. la relazione di orientamento dell'Ufficio del Massimario Penale della Corte di Cass., n. 26/17 del 21 marzo 2017, "*Ne bis in idem*. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea" (redattore M. Brancaccio).

Così, fra l'altro, la giurisprudenza della Corte EDU si è approssimata a quella della CGUE⁹, la quale condiziona l'efficacia del *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 CDFUE alla verifica sul carattere effettivo, dissuasivo e proporzionato della sanzione applicata per prima. Talché il secondo giudice non troverebbe ostacolo nel procedere qualora reputasse la prima sanzione inadeguata a reprimere compiutamente l'illecito, come in concreto avviene quando la sanzione penale sia inflitta dopo quella tributaria e presupponga un disvalore maggiore rispetto a quest'ultima (si pensi ad una condotta fraudolenta). Siffatta valutazione, esigendo un apprezzamento della combinazione delle sanzioni applicabili nelle due separate sedi, dimostra oltretutto come il principio in esame non abbia una portata meramente processuale. Esso ha, adesso, una natura composita, processuale e sostanziale al tempo stesso.

In sintesi, la Corte EDU, pur non contraddicendo formalmente la propria precedente impostazione, ne ha incrinato l'assolutezza, richiedendo - per affermare la violazione del *ne bis in idem* - oltre alla sussistenza dell'*idem factum* e della natura sostanzialmente penale della sanzione formalmente amministrativa anche l'evidenziata "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta".

Trattasi, con ogni probabilità, di un compromesso fra le istanze degli Stati nazionali, volti a difendere i propri sistemi sanzionatori basati sul c.d. doppio binario¹⁰ ed i connessi interessi finanziari legati alla percezione delle (di regola, elevate) sanzioni amministrative, da un lato, e le esigenze garantistiche e di rispetto dei principi di economia processuale e certezza del diritto sottese al principio in discussione, dall'altro lato. E, come di frequente accade per le soluzioni di tal fatta, pure quella elaborata dai giudici di Strasburgo esige dagli interpreti un impegno di non lieve portata nell'attuarla.

Da ultimo, sul tema è ancora intervenuta la CGUE con la sentenza "Menci" del 20 marzo 2018, causa C-524/15, che riguarda proprio la disciplina sanzionatoria italiana in caso di omesso versamento

⁹ Cfr., in particolare, la sentenza "Fransson" del 26 febbraio 2013, causa C-617/10.

¹⁰ Fra l'altro, la legittimità di tali sistemi è stata ribadita dall'ordinamento giuridico europeo con la Direttiva 2014/57/UE, in tema di sanzioni penali in caso di abusi di mercato.

dell'imposta sul valore aggiunto¹¹.

La Corte del Lussemburgo ha affermato che l'art. 50 CDFUE, letto alla luce dell'art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU, non osta ad una normativa nazionale - quale l'italiana - che contempli tanto la sanzione penale quanto quella amministrativa di natura sostanzialmente penale purché:

a) essa sia volta al perseguimento di un "obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari";

b) "contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, dal cumulo di procedimenti";

c) consenta di garantire che "la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitato a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti".

Spetta, poi, al giudice nazionale accertare che l'onere per l'interessato non sia eccessivo avuto riguardo alla gravità dell'illecito compiuto, anche se la Corte europea, nel caso rimesso al suo esame, ha rilevato che "la normativa nazionale ... prevede condizioni idonee a garantire che le autorità competenti limitino la severità del complesso delle sanzioni".

Dunque, la CGUE, richiamando e condividendo l'ultima giurisprudenza della CEDU, ha riconosciuto come il c.d. doppio binario non sia, di per sé, contrario al canone del *ne bis in idem* e, confermando il proprio precedente indirizzo, ha focalizzato l'attenzione sull'intensità della combinata reazione punitiva a fronte dell'*idem factum*, ribadendo la necessità che essa rispetti il principio di proporzionalità¹².

¹¹ Per un primo commento a questa pronuncia, v. P. Corso, "Cumulo di sanzioni: il *bis in idem* non è automatico, né contrario alla normativa comunitaria", in *Riv. giur. trib.*, 2018, pag. 304 ss. Principi analoghi a quelli espressi nella sentenza "Menci" si rinvennero nella coeva decisione "Garlsson Real Estate" (20 marzo 2018, causa C-537/16) in materia di illeciti per la manipolazione del mercato.

¹² Ossia, come si legge al punto 46 della sentenza in questione, che "il cumulo di procedimenti e sanzioni ... non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora

In sintesi, è decisivo il *quantum* della complessiva reazione sanzionatoria¹³.

Fermo ciò, a me pare che quest'ultima pronuncia della CGUE si segnali pure perché, per un verso, è netta nel qualificare la sanzione amministrativa per l'omesso versamento del tributo come "sostanzialmente" penale, pur rimettendo la definitiva valutazione al giudice del rinvio, e, per l'altro verso, non dubita dell'identità del fatto sanzionato penalmente ed in via amministrativa, precisando che "la circostanza per cui l'infrazione della sanzione penale in parola dipende da un elemento costitutivo aggiuntivo" (nel caso, l'elemento psicologico del dolo generico) "rispetto alla sanzione amministrativa di natura penale non è idonea, di per sé, a rimettere in discussione l'identità dei fatti materiali di cui trattasi", pur riservando - al solito - al giudice del rinvio la puntuale verifica in proposito.

Quest'ultima precisazione è particolarmente rilevante per quanto qui forma oggetto di attenzione, come emergerà in seguito.

2. La giurisprudenza di legittimità italiana

Come noto, le disposizioni della CEDU e dei relativi protocolli addizionali, nell'interpretazione ad essi attribuita dalla giurisprudenza della Corte EDU, vincolano il giudice nazionale¹⁴.

Pertanto, la giurisprudenza italiana, già prima dell'arresto del 2016 della Corte di Strasburgo, aveva riscontrato gli estremi di un'adeguata connessione fra il procedimento penale e quello tributario¹⁵ ed ha ribadito anche successivamente siffatto convincimento¹⁶.

Come afferma la Cassazione penale, nel nostro ordinamento i processi tributario e penale sono paralleli, in virtù dell'art. 20, D.Lgs. n.

sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti".

¹³ Ciò che conferma quanto osserva P. Corso, *Cumulo di sanzioni*, cit., pagg. 307-308, ossia che "non vi è una regola comunitaria invocabile per risolvere in modo omogeneo il quesito affidato alla legislazione nazionale e/o al giudice chiamato a darvi una risposta nel caso concreto".

¹⁴ Sul punto, fra le altre, v. Corte cost. 26 marzo 2015, n. 49.

¹⁵ Cfr. Cass., Sez. III pen., 15 aprile 2015, n. 20887 e Cass., Sez. III pen., 13 luglio 2016, n. 42470.

¹⁶ V. Cass., Sez. III pen., 14 febbraio 2018, n. 6993.

74/2000, ed interagiscono fra di loro, “condizionando l’avvenuto pagamento del debito tributario l’entità della sanzione penale”¹⁷, secondo quanto dimostrano gli artt. 13 e 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000 che escludono o attenuano la sanzione penale in presenza del completo saldo del debito a titolo d’imposta, interessi e sanzioni amministrative. Non solo, il rapporto fra sanzioni amministrativa e penale è regolato dall’art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, il quale fissa il principio di c.d. specialità, assicurando l’applicazione della sola sanzione, appunto, “speciale” allorché lo stesso fatto sia punibile tanto come reato quanto come illecito amministrativo¹⁸ ed attuando il canone del *ne bis in idem* sostanziale¹⁹. Sanzione “speciale” che è sempre quella penale, essa presupponendo - diversamente da quella amministrativa - l’elemento soggettivo del dolo generico o specifico e prevedendo, di frequente e contrariamente a quella tributaria, una determinata soglia di punibilità.

Il principio di “specialità”, peraltro, risulta significativamente temperato dal comma 2 dell’art. 19 cit., secondo cui permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell’art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, “che non siano persone fisiche concorrenti nel reato”, ossia delle società, delle associazioni o degli enti, con o senza personalità giuridica in nome e per conto dei quali l’illecito sia stato commesso.

Vuol dire che esso vale solo per i contribuenti persone fisiche.

Detta regola è altresì espressamente derogata dalle norme - i ricordati artt. 13 e 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000 - che postulano, al fine di accedere al c.d. patteggiamento e per beneficiare del regime di non punibilità e della circostanza attenuante ivi disciplinate, l’assolvimento del debito (oltre che per i tributi ed i relativi interessi) per le sanzioni ammini-

¹⁷ V. sempre Cass., Sez. III pen., 15 aprile 2015, n. 20887.

¹⁸ Come correttamente segnala M. Dova, *Ne bis in idem*, cit., pag. 5, l’art. 19 cit. accorda la tendenziale preminenza delle fattispecie penali rispetto a quelle amministrative, poiché - di regola - presuppongono il dolo specifico o generico e/o il superamento di una soglia di punibilità.

¹⁹ Per quanto concerne la possibile duplicazione della sanzione penale, l’art. 649, comma 1, c.p.p. stabilisce che l’imputato prosciolto o condannato con sentenza o con Decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto “neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze”.

strative.

In altri termini, a discapito del canone di “specialità” e del principio del *ne bis in idem* nella sua portata sostanziale, l'imputato - se intende “patteggiare”, fruire della non punibilità o della misura attenuante - deve onorare integralmente il debito per imposte, interessi e sanzioni amministrative.

Ciò che, fra l'altro e come ho già sostenuto in passato²⁰, è espressione della funzione c.d. servente della sanzione e del processo penale rispetto al procedimento di accertamento ed al processo tributario.

L'importante è che il Fisco sia soddisfatto delle proprie pretese.

Tant'è che l'integrale adempimento del debito tributario determina adesso la non punibilità di taluni reati. Segno palese che - una volta soddisfatte le obbligazioni a titolo di imposta, interessi e sanzioni amministrative - viene meno l'interesse dell'ordinamento a perseguire penalmente l'autore di determinati illeciti.

V'è, poi, l'art. 21, D.Lgs. n. 74/2000, cui parimenti si riferisce la giurisprudenza di legittimità nel ravvisare il coordinamento e l'interazione fra i due procedimenti²¹.

Secondo questa norma e nel rispetto del principio di “specialità”, il provvedimento esecutivo di irrogazione della sanzione amministrativa risulta sospeso nei confronti del trasgressore (persona fisica, come detto), di modo che, se il processo penale si conclude con una sentenza di condanna, l'applicazione di quest'ultima rende ineseguibile la misura amministrativa. Ove invece il giudizio penale conduca ad un provvedimento di archiviazione o ad una pronuncia di assoluzione o di proscioglimento che escluda la rilevanza penale del fatto, la sanzione amministrativa può essere inflitta. Infatti, l'esclusione del dolo non incide sulla debenza della sanzione amministrativa, applicabile anche in presenza di una condotta negligente.

In altra e più recente occasione, per la Cassazione penale, la “stretta connessione temporale tra i due procedimenti che costituisce l'elemento per ritenere che le due sanzioni irrogate possano essere considerate quali parti di un unico sistema sanzionatorio adottato da

²⁰ V. F. Pistolesi, “Crisi e prospettive del principio del ‘doppio binario’ nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale”, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, pag. 32.

²¹ V., nuovamente, Cass., Sez. III pen., 15 aprile 2015, n. 20887.

uno Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito” è stata dimostrata dalla semplice circostanza che “vi è stata contemporaneità dell’irrogazione delle due sanzioni”, sicché “deve ritenersi una ‘connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta’ tra i due procedimenti sanzionatori”²².

Insomma, stando alla nostra giurisprudenza di legittimità, i rapporti fra il giudizio penale e quello tributario integrerebbero quella *close connection* su cui fa perno l’orientamento interpretativo della Corte EDU.

3. La sentenza delle Corte costituzionale n. 43 del 2 marzo 2018

In questo contesto, assume un significativo rilievo la sentenza n. 43 del 2 marzo 2018 della Corte costituzionale.

La Consulta è stata chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale dell’art. 649 c.p.p. laddove non vieta un secondo giudizio nei confronti dell’imputato cui, con riguardo allo stesso fatto, sia stata irrogata in via definitiva una sanzione amministrativa, avente però carattere sostanzialmente penale.

Nel caso, l’imputato risultava perseguito per il delitto punito dall’art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000 (omissione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto). Per il medesimo fatto storico costui era stato destinatario di una sanzione amministrativa pari al 120% dei tributi evasi, resasi definitiva.

Secondo il giudice remittente, l’art. 19, D.Lgs. n. 74/2000 avrebbe comportato l’applicazione della sola sanzione penale, in quanto “speciale” rispetto a quella tributaria.

Ciò non di meno, per il combinato disposto degli artt. 20 e 21, D.Lgs. n. 74/2000, il processo penale avrebbe dovuto comunque svolgersi, in considerazione della sua indipendenza dal procedimento e dal giudizio tributario e della non eseguibilità della sanzione amministrativa in virtù della sua pendenza.

Si assisteva, quindi, ad un fenomeno di *bis in idem* processuale, che - ad avviso del giudice *a quo* - avrebbe palesato il contrasto fra l’art. 649 c.p.p. e l’art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU.

²² V. ancora Cass., Sez. III pen., 14 febbraio 2018, n. 6993.

Anzitutto, la Corte costituzionale non mette in discussione la natura “sostanzialmente” penale della sanzione amministrativa per l’omissione delle dichiarazioni.

Né si è posto il dubbio che la sanzione penale non risultasse “speciale” al cospetto di quella amministrativa, non potendo qui neppure astrattamente ipotizzarsi il rammentato rapporto di “progressione illecita” che la Cassazione ha tendenzialmente ravvisato per le sanzioni penali per l’omesso versamento dei tributi rispetto alle omologhe misure amministrative.

La Consulta, poi, tenendo conto dell’evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU, ha riconosciuto come il divieto del *bis in idem*, fino all’affermarsi del recente indirizzo sopra illustrato, aveva natura esclusivamente processuale. Di modo che “La tutela convenzionale basata ...” sull’art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU “... non richiedeva ... alcun controllo di proporzionalità sulla misura della sanzione complessivamente irrogata, né, allo scopo di prevenire un trattamento sanzionatorio eccessivamente afflittivo, subordinava la quantificazione della pena inflitta per seconda a meccanismi compensativi rispetto alla sanzione divenuta definitiva per prima”.

Sennonché, come si è visto, nel 2016 la Corte EDU ha mutato convincimento, di cui la Corte costituzionale illustra le motivazioni: “La rigidità del divieto convenzionale di *bis in idem*, nella parte in cui trova applicazione anche per sanzioni che gli ordinamenti nazionali qualificano come amministrative, aveva ingenerato gravi difficoltà presso gli Stati che hanno ratificato il protocollo n. 7 alla CEDU, perché la discrezionalità del legislatore nazionale di punire lo stesso fatto a duplice titolo, pur non negata dalla Corte di Strasburgo, finiva per essere frustrata di fatto dal divieto di *bis in idem*”.

Motivazioni - occorre sottolinearlo - assai aderenti alla realtà italiana, se si ricorda che nel nostro Paese la sanzione penale è sempre stata impiegata per reprimere e, prima ancora, per scongiurare l’endemicità ed estesa evasione fiscale.

La Corte EDU ha, così, individuato l’illustrato “compromesso”, ammettendo il *bis in idem* allorché “i procedimenti sono avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto”, come si legge nella stessa sentenza n. 43.

Dal canto suo, la Corte costituzionale, nel prendere atto che i presupposti fondanti la questione rimessa al suo esame erano messi in crisi dal cambiamento di giurisprudenza della Corte EDU (tant'è che ha ordinato la restituzione degli atti al giudice *a quo*), ha fornito indicazioni importanti circa la concreta operatività del principio del *ne bis in idem* nell'ordinamento italiano. In specie:

a) “Il *ne bis in idem* convenzionale cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato a un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega i procedimenti, perché in presenza di una *close connection* è permesso proseguire nel nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro”;

b) il divieto del *ne bis in idem* non riveste più natura esclusivamente processuale, in quanto “criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata”, con la conseguenza che “ciò che il divieto di bis in idem ha perso in termini di garanzia individuale, a causa dell'attenuazione del suo carattere inderogabile, viene compensato impedendo risposte punitive nel complesso sproporzionate”;

c) così “si è passati dal divieto ... di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena ... complessivamente irrogata”;

d) venendo al rapporto fra i procedimenti penale e tributario italiani, “pur dovendosi prendere in considerazione il loro grado di coordinamento probatorio, al fine di ravvisare il legame materiale, vi è la possibilità che gli stessi siano ritenuti sufficientemente connessi, in modo da far escludere l'applicazione del divieto del *ne bis in idem*”; tuttavia, “la decisione non può che passare da un giudizio casistico, affidato all'autorità che procede” perché “sebbene possa affermarsi in termini astratti che la configurazione normativa dei procedimenti è in grado per alcuni aspetti di integrare una *close connection*, vi sono altri aspetti che restano necessariamente consegnati alla peculiare dinamica con

cui le vicende procedurali si sono atteggiare nel caso concreto”;
e) in conclusione, seppure la nuova giurisprudenza della Corte EDU renda meno probabile l’operatività del *ne bis in idem*, non può escludersi che “tale applicazione si imponga di nuovo ... ogni qual volta sia venuto a mancare l’adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali” e, quindi, non viene meno l’invito al legislatore, già espresso con la sentenza n. 102 del 12 maggio 2016, a “stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni” che il vigente sistema del c.d. doppio binario determina fra l’ordinamento italiano e la CEDU²³.

In conclusione, la regola in questione impone di verificare il legame fra i due procedimenti, apprezzandolo alla luce delle concrete dinamiche procedurali, e l’entità e la coordinazione della duplice reazione sanzionatoria al medesimo fatto illecito. Se detto legame materiale e temporale non è abbastanza stretto e se la complessiva risposta punitiva è sproporzionata, il divieto del *ne bis in idem* resta attuale.

4. L’attuale portata in Italia del divieto di *ne bis in idem*: a) la sua concreta sfera di operatività

La riferita evoluzione della giurisprudenza europea e costituzionale italiana induce, quindi, a chiedersi come oggi si atteggi nell’ordinamento nazionale il principio formante oggetto d’indagine. Preliminarmente, bisogna delimitarne la sfera di operatività.

In prima battuta, un eventuale contrasto fra norme nazionali ed europee potrebbe sussistere solo se si riscontrasse l’effettiva “condanna” al versamento della sanzione amministrativa²⁴: non andrebbero, quindi, presi in considerazione tutti i numerosi casi nei quali tale misura afflittiva viene corrisposta nel contesto di una soluzione stragiudiziale della

²³ In particolare, con la sentenza n. 102/2016, la Consulta ha dichiarato inammissibili le questioni sollevate con riferimento alla prospettata violazione del principio del *ne bis in idem* in ambiti diversi da quello tributario (per l’esattezza, si trattava della disciplina sanzionatoria prevista dal Testo Unico della Finanza, approvato con il D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58).

²⁴ Anche secondo P. Russo, *Il principio di specialità*, cit., pag. 35, sussistono dubbi sull’operatività del principio in discussione “allorché l’assoggettamento alla sanzione amministrativa venga a dipendere da atti volontari del contribuente”.

controversia tributaria, attuale o potenziale, o ricorrendo al c.d. ravvedimento operoso o prestando acquiescenza alla pretesa impositiva al fine di conseguirne una riduzione (e quando ciò, beninteso, non determini una causa di non punibilità in sede penale *ex art. 13, D.Lgs. n. 74/2000*).

Per la stessa ragione, deve escludersi la violazione della regola in commento in caso di “patteggiamento”, in quanto l’applicazione della misura sanzionatoria non è frutto di una “condanna” ma di una determinazione assunta dall’imputato.

Non solo, secondo la CGUE²⁵, il *ne bis in idem* non può operare, seppure il fatto materiale da punire sia unico, anche quando non vi sia identità fra l’imputato in ambito penale ed il soggetto che soggiace all’applicazione della sanzione amministrativa²⁶, ossia nelle parimenti frequenti ipotesi nelle quali la misura afflittiva amministrativa colpisca un soggetto, diverso dalla persona fisica, in nome e per conto del quale sarebbe stato commesso l’illecito fiscale.

Nella sua assolutezza, quest’ultima impostazione non convince. Se fra il soggetto che ha commesso la violazione, imputato in sede penale, e quello nel cui nome ed interesse è stata compiuta, destinatario della sanzione amministrativa, v’è un’alterità effettiva, *nulla quaestio*. Ma se il patrimonio dell’autore della violazione si immedesima, in concreto, con quello dell’ente - come avviene, per esempio, nelle ipotesi dell’amministratore e socio di una società di capitali unipersonale o, ancora, dell’amministratore e socio di assoluta maggioranza sempre di una società di capitali - il rischio concreto è che si pervenga ad una reazione punitiva eccessiva e, come tale, contraria al principio di proporzionalità, cui oggi occorre prestare massimo rilievo²⁷.

²⁵ V. la sentenza 5 aprile 2017, causa C-217/15 e C-350/15, “Orsi”. Per un commento di questa pronuncia, v. S. Dorigo, “*Ne bis in idem* e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale”, in *Riv. giur. trib.*, 2017, pag. 476 ss., secondo cui la duplice sanzione, in relazione ad uno stesso fatto, poiché l’illecito è commesso a vantaggio di un ente diverso dalla persona fisica “realizza un eccesso sanzionatorio giustificato unicamente da ragioni di tipo formalistico ma assai poco rispettoso delle esigenze di equità complessiva del sistema” (p. 481).

²⁶ Analogamente, cfr. P. Russo, *Il principio di specialità*, pagg. 27 - 28 e 36. e M. Dova, *Ne bis in idem*, cit., pagg. 10 e 11.

²⁷ In questi termini, v. A. F. Tripodi, “Corte europea dei diritti dell’uomo e sistemi sanzionatori in materia di abusi di mercato e di violazioni tributarie: la quiete dopo la tempesta?”, in

Così stabiliti i confini di applicabilità della regola in discussione, ci si potrebbe chiedere perché la si dovrebbe invocare stante la vigenza del canone di “specialità”, ex art. 19, D.Lgs. n. 74/2000, che introduce nel nostro ordinamento il precetto del *ne bis in idem* sostanziale, prevedendo che debba applicarsi la sola sanzione penale in caso di concorso con quella tributaria.

Anzitutto, i piani di operatività dei principi di “specialità” e del *ne bis in idem* sono diversi. Il primo è d’ordine interamente sostanziale, impedendo soltanto la congiunta comminazione della sanzione amministrativa e di quella penale. Il secondo, invece, è - al contempo - d’ordine processuale e sostanziale, in ragione dell’evidenziata evoluzione interpretativa della relativa portata, poiché evita la duplicazione dei procedimenti sanzionatori per lo stesso fatto a meno che essi non siano fra loro coordinati e preordinati a condurre ad una proporzionata risposta punitiva.

Si aggiunga che, come è stato correttamente osservato²⁸, la concreta applicazione dell’art. 19 cit. si scontra - oltre che con la menzionata impostazione giurisprudenziale facente leva sulla relazione di “progressione” anziché di “specialità” che talora sussisterebbe fra sanzione penale ed amministrativa - con le norme, di natura procedimentale, che disciplinano il c.d. doppio binario nei rapporti fra il procedimento ed il processo tributario ed il giudizio penale.

Mi riferisco agli artt. 20 e 21, D.Lgs. n. 74/2000, che consentono, rispettivamente, la contemporanea pendenza dei due processi, vietandone la sospensione, e l’irrogazione della sanzione amministrativa, rendendola peraltro ineseguibile finché non si definisce il giudizio penale. Pertanto, anche dopo che si sia consolidata l’applicazione della sanzione tributaria, è fisiologico che si celebri il processo penale sul medesimo fatto.

Solo all’esito del giudizio penale, difatti, la sanzione amministrativa potrà eventualmente essere eseguita, nel rispetto di quanto previsto dall’art. 21, comma 2, cit.

Le Società, 2018, pag. 80 ss.

²⁸ V. F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pag. 918. Sul tema, per considerazioni in larga misura coincidenti, cfr. altresì S. Dorigo, “Il ‘doppio binario’ nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma”, in questa *Rivista*, 2017, pag. 452 ss.

Ma lo stesso vale laddove la sanzione penale divenga definitiva prima di quella tributaria. La sentenza penale di condanna non esime il giudice tributario dal pronunciarsi sull'esistenza dell'illecito amministrativo, salvo poi escludere l'applicazione della relativa sanzione in forza del principio di "specialità".

Dunque, è proprio per le ragioni testé illustrate che in Italia sono così numerose le circostanze nelle quali si è ventilato il contrasto con le norme della CEDU e della CDFUE; solo facendo leva su tali disposizioni, invero, si può cercare di evitare il processo penale o tributario allorché, segnatamente, una sanzione amministrativa ma "sostanzialmente" penale o una misura afflittiva penale siano già state definitivamente inflitte.

In conclusione, e come già anticipato, il divieto del *bis in idem* sostanziale, recato dall'art. 19 cit., non esclude la duplicazione dei giudizi, la quale è anzi connaturale al nostro sistema.

Inoltre, l'art. 19 cit. non è d'ausilio allorché l'imputato sia assolto per non aver commesso il fatto o il preteso trasgressore ottenga una sentenza tributaria che escluda la sussistenza della condotta illecita sanzionata. Questa norma non impedisce lo svolgimento del processo tributario, nel primo frangente, e di quello penale, nel secondo.

5. Segue: b) *le condotte doppiamente sanzionate e l'idem factum*

Giunti a questo punto, è opportuno evidenziare che le condotte per le quali nel nostro Paese è prevista tanto la sanzione penale quanto quella amministrativa (avente natura "sostanzialmente" penale in ragione dei parametri accolti dalla Corte EDU, come osservato in principio) riguardano, in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (alle quali limo l'oggetto della presente indagine):

- a) l'omesso versamento dei tributi;
- b) l'indebita compensazione;
- c) l'omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione.

Quanto alla fattispecie dell'occultamento e della distruzione delle scritture contabili, sono indotto ad escludere la portata penale della relativa sanzione tributaria, contemplata dall'art. 9, D.Lgs. n. 471/1997 per la "violazione degli obblighi relativi alla contabilità", che punisce lo stesso fatto considerato dall'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000, in tema di "occultamento o distruzione di documenti contabili". Ciò poiché la

sanzione amministrativa è prevista nella modesta misura fissa compresa fra un minimo di euro 1.000 ed un massimo di euro 8.000 (sebbene, in virtù dell'art. 9, comma 2, cit., possa essere irrogata in entità doppia "se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a euro 50.000"), sì che se ne può ravvisare una portata più risarcitoria e compensativa che punitiva.

Tanto precisato, il primo aspetto da verificare attiene alla possibilità di riscontrare uno stesso fatto punito sia in via amministrativa che penale.

Come sopra anticipato, secondo un indirizzo della Corte di cassazione non ancora sconfessato²⁹, l'omesso versamento dei tributi fuoriesce dall'ambito del divieto del *ne bis in idem* stante l'affermato rapporto di "progressione" sanzionatoria fra la fattispecie punitiva amministrativa e quella penale.

Più precisamente, l'illecito amministrativo e quello penale avrebbero ad oggetto comportamenti diversi e risulterebbero integrati da fatti diversi. Di modo che, pur nella comunanza di una parte dei presupposti e della condotta, gli elementi costitutivi dei due illeciti divergerebbero in alcune componenti essenziali. E questo farebbe sì che il rapporto fra detti illeciti si configuri in termini non di specialità ma, appunto, di progressione. Cosicché la perseguibilità di entrambi non si porrebbe in contrasto con il principio del *ne bis in idem*.

Senonché, la Corte EDU, per stabilire se il fatto sia il medesimo o meno, non ha riguardo all'astratta fattispecie normativa, bensì alla condotta nella sua concretezza storica. Ossia non bisogna apprezzare, come finora ha prevalentemente fatto la Cassazione penale, se gli elementi costitutivi dei due illeciti siano i medesimi o meno, ma se il fatto contestato in sede penale ed amministrativa è lo stesso. Se le condotte storiche doppiamente sanzionate sono "sovrapponibili", per la Corte di Strasburgo siamo al cospetto dell'*idem factum*.

Pertanto, considerando che tanto la sanzione penale quanto quella tri-

²⁹ Cfr. Cass., SS.UU. pen., 28 marzo 2013, n. 37425. In senso analogo si è espressa, con una pronuncia "gemella", Cass., SS.UU. pen., 28 marzo 2013, n. 37424, nonché - più di recente - Cass., Sez. III pen., 15 aprile 2015, n. 20887. In proposito, v. le condivisibili considerazioni critiche espresse da M. Dova, *Ne bis in idem*, cit., pag. 7.

butaria puniscono lo stesso accadimento materiale, rappresentato dal mancato pagamento dei tributi, v'è motivo per postulare l'operatività del principio convenzionale e del diritto unionale del *ne bis in idem*³⁰. Lo confermano, del resto, anche la rammentata sentenza n. 200 del 21 luglio 2016 della Corte costituzionale e la recente sentenza "Menci" della CGUE.

In particolare, seguendo l'indicazione della Consulta, se la condotta, l'evento ed il nesso causale, considerati nella loro "dimensione empirica", coincidono, sussiste l'*idem factum*. E, nel caso dell'omissione del versamento dei tributi, mi sembra difficile negare che i tre suddetti elementi siano identici.

Poi, per la Corte del Lussemburgo, l'elemento psicologico richiesto per l'applicazione della misura afflittiva penale non è, di per sé, in grado di far venir meno l'identità del fatto materiale.

Per le altre summenzionate fattispecie non credo, invece, che possa ragionevolmente dubitarsi dell'esistenza dell'*idem factum* oggetto di sanzione sia in sede amministrativa che penale.

6. Segue: c) la "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" fra il procedimento penale e quello tributario

Una volta ammessa la sussistenza dello stesso fatto sanzionato penalmente ed in via amministrativa, il punto più delicato da affrontare è rappresentato dall'indagine circa la *close connection* fra i processi tributario e penale.

Come ha riconosciuto pure la Consulta con la pronuncia n. 43/2018, il principio del *ne bis in idem* ha perso il carattere inderogabile e la natura esclusivamente processuale che, fino al mutamento di giurisprudenza della Corte EDU nel 2016, gli erano attribuiti.

Ora, occorre aver riguardo alle concrete modalità di svolgimento dei due procedimenti sanzionatori.

Trattasi, evidentemente, di una verifica da condurre caso per caso. Verifica, inoltre, che non si risolve nel semplice riscontro di parametri certi. E che risulta, quindi, inevitabilmente articolata ed opinabile.

Tuttavia, si può tentare di esprimere alcune considerazioni generali te-

³⁰ In questo senso, v. ancora F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pag. 919.

nendo presenti i parametri enunciati dalla Corte di Strasburgo per ravvisare siffatta *close connection*.

Anzitutto, vengono in rilievo gli scopi dei due procedimenti ed il fatto se essi abbiano o meno ad oggetto distinti aspetti di una stessa condotta.

Per un verso, stante l'elevato ammontare delle sanzioni tributarie, non è sostenibile che esse abbiano una finalità risarcitoria oltre che punitiva. Da questo punto di vista, pertanto, i due processi condividono il medesimo obiettivo di reprimere una condotta avente un significativo disvalore sociale.

Per l'altro verso, nel processo penale è necessario appurare l'esistenza di un elemento che non rileva in quello tributario. Mi riferisco al dolo generico o specifico, necessario per affermare la sussistenza di ciascuno degli illeciti disciplinati dal D.Lgs. n. 74/2000. Di modo che, da questo punto di vista, il processo penale si distingue da quello tributario, appuntandosi su un profilo qualificante ed autonomo della condotta illecita. Ciò che, fra l'altro, può soddisfare la "complementarietà" degli scopi dei due procedimenti, richiesta dalla giurisprudenza della CGUE.

Venendo alla prevedibilità della duplicazione dei procedimenti e delle relative sanzioni, non v'è dubbio che tale indice dell'occorrente "connessione" fra i giudizi stessi sia soddisfatta nell'ordinamento italiano. Le norme sono inequivocabili nel prefigurare le conseguenze sanzionatorie tanto d'indole amministrativa quanto di natura penale discendenti dalla violazione di determinati precetti in materia tributaria. Non altrettanto può dirsi per la conduzione "integrata" dei processi onde tendenzialmente evitare la duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove.

Vero è che la raccolta delle prove, di regola, avviene in modo unitario e che esse circolano da un processo all'altro³¹.

Però, non v'è alcuna efficacia del giudicato penale nel processo tributario e viceversa. Con il risultato, fra l'altro, che l'assoluzione in sede penale od il definitivo accertamento dell'insussistenza dell'illecito tri-

³¹ Per maggiori approfondimenti sul tema sia consentito rinviare a F. Pistolesi, *Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario'*, cit., pagg. 33 ss.

butario non impediscono lo svolgimento, segnatamente, del giudizio tributario e di quello penale.

Per non dire, poi, che nel giudizio tributario la prova testimoniale e le intercettazioni non sono ammesse, diversamente da quanto avviene in quello penale e che in quest'ultimo le presunzioni legali rilevanti nel primo non hanno cittadinanza.

In sostanza, i due processi sono autonomi proprio in ragione delle diverse regole che consentono di accertare l'illecito penale rispetto a quello tributario.

È inevitabile, perciò, che si assista ad una duplicazione dell'attività istruttoria, stante la sua evidenziata diversità nei due procedimenti, e ad una possibile distinta valutazione da parte del giudice penale e di quello tributario degli stessi mezzi istruttori, ammettendo oltretutto il nostro ordinamento che i due organi giurisdizionali possano pervenire a conclusioni diverse in ordine ai riflessi sanzionatori discendenti dal medesimo fatto storico³².

Per concludere, non può neppure affermarsi che il nostro sistema consenta un efficace coordinamento delle due sanzioni, in modo tale da assicurare - nel complesso - una reazione rispettosa del principio di proporzionalità all'illecito fiscale rilevante penalmente.

Vero è che la sanzione tributaria assolta dall'imputato viene presa in considerazione dagli artt. 13 e 13-bis, D.Lgs. n. 74/2000, che escludono o attenuano la sanzione penale. Ed è altresì innegabile che, quando il destinatario della misura afflittiva amministrativa sia stato condannato in sede penale, costui possa far leva sulla "specialità" della sanzione già inflitta per scongiurare l'applicazione di quella amministrativa, invocando l'art. 19, D.Lgs. n. 74/2000, recante il divieto di *ne bis in idem* sostanziale.

Però, la carenza di qualsivoglia collegamento è palese in tutti i casi nei quali la sanzione tributaria non venga integralmente assolta prima della dichiarazione di avvio del dibattimento penale in primo grado (momento ultimo entro cui poter beneficiare della non punibilità o dell'attenuante). Qui, difatti, il trasgressore può vedersi addossate due

³² In questi termini si esprime anche F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pagg. 924-925.

sanzioni aventi sostanzialmente natura penale e non coordinate fra di loro al fine di assicurare la complessiva proporzionalità della pena inflitta, in contrasto con l'apprezzamento del principio del *ne bis in idem* offerto tanto dalla giurisprudenza europea quanto da quella costituzionale.

Non solo, ove ciò dovesse accadere, risulterebbe violato pure l'art. 19 cit., che prescrive l'applicazione della sola sanzione "speciale". Tant'è che dovrebbe prospettarsi il diritto del trasgressore di ottenere il rimborso della sanzione amministrativa versata. Quest'ultima, invero, risulterebbe indebita in presenza della definitiva irrogazione della misura afflittiva penale, che è appunto "speciale".

Il rimborso dovrebbe chiedersi nel termine generale di due anni "dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", ossia dal giorno in cui si è consolidata la condanna penale, stabilito dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Né potrebbe obiettarsi che tale azione di rimborso della sanzione tributaria illegittimamente corrisposta trovi ostacolo nella definitività del provvedimento che ne ha disposto l'irrogazione o nel giudicato che sancisse la debenza di detta misura afflittiva.

L'art. 19 cit. è espressione del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria al cospetto del medesimo fatto illecito. E l'attuazione di questo generale principio dell'ordinamento non può trovare ostacolo nell'irretrattabilità dell'atto che ha inflitto la sanzione o nel giudicato.

Del resto, la disciplina sui c.d. costi da reato, recata dall'art. 14, comma 4-*bis*, Legge n. 537/1993, ammette il rimborso di quanto versato dal contribuente a fronte del recupero di siffatti costi ove intervenga in sede penale l'accertamento definitivo dell'insussistenza del presupposto di applicazione dell'art. 14, comma 4-*bis* cit., costituito dalla qualificabilità come delitto non colposo dell'atto o dell'attività cui si correlano tali oneri. Ed è la stessa Amministrazione finanziaria ad aver riconosciuto che non preclude detta ripetizione il fatto che il privato non abbia impugnato l'atto impositivo o che il giudice tributario ne abbia

definitivamente statuito la fondatezza e liceità³³.

Pertanto, se il rimborso compete sempre allorché ci troviamo dinanzi alla “pregiudiziale penale” introdotta dal regime normativo sui “costi da reato”, non v’è motivo per pervenire ad una diversa soluzione nel caso nostro, posto che l’art. 19 cit., prescrivendo la sola applicazione della sanzione penale, sancisce la preminenza della risposta sanzionatoria affidata al giudice penale.

Quindi, anche le considerazioni che precedono concorrono a dimostrare che proprio il rispetto del canone di proporzionalità, anche alla luce della recente sentenza “Menci” della CGUE, rappresenterà, d’ora in poi, il banco di prova decisivo per l’attuazione del principio del *ne bis in idem*.

Insomma, sarà essenziale capire se i due procedimenti sanzionatori siano o meno preordinati a fornire, nel complesso, una proporzionata risposta punitiva.

Quanto meno per gli illeciti concernenti la dichiarazione, a me non sembra affatto una reazione repressiva rispettosa del principio di proporzionalità quella che contempla, da un lato, la sanzione amministrativa oscillante, a seconda della gravità dei casi, da un minimo del 90% ad un massimo del 240% del tributo evaso, e dall’altro le pene detentive previste dagli artt. 2, 3, 4 e 5, D.Lgs. n. 74/2000.

Inoltre, e come segnalato poc’anzi, la complessiva ragionevolezza della duplice reazione sanzionatoria può mettere in dubbio l’affermata inapplicabilità del *ne bis in idem*, in caso di diversità fra l’autore dell’illecito e l’ente in nome e per conto del quale esso viene realizzato, allorché si riscontri la concreta confusione fra i patrimoni dei due soggetti.

Quindi, pur nella consapevolezza che la più volte ricordata *close connection* deve essere verificata in concreto, occorre riconoscere che essa in più di un’occasione può fare difetto nel nostro ordinamento.

Ciò che, conseguentemente, induce a non condividere il rammentato indirizzo interpretativo emerso nella giurisprudenza di legittimità, in

³³ V. la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 32/E del 3 agosto 2012. Sul tema dei “costi da reato”, v., per tutti, A. Carinci, “La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)”, in questa *Rivista*, 2012, pag. 1459 ss.

virtù del fatto che esso non ha tenuto presenti i diversi indici sintomatici dell'esistenza della *close connection*, limitandosi a valorizzare la mera contemporaneità dell'irrogazione delle due sanzioni o la sola interazione fra i due giudizi sulla scorta di norme - quali gli artt. 19, 20 e 21, D.Lgs. n. 74/2000 - che mirano a preservare il solo *ne bis in idem* sostanziale.

7. Conclusioni

Per concludere, bisogna chiedersi cosa dovrebbe fare il giudice che riconosca, nella vicenda sottoposta alla sua cognizione, la violazione del principio del *ne bis in idem*, facendo difetto l'adeguato coordinamento fra il procedimento penale e quello tributario e le correlate sanzioni o apparendo la doppia reazione punitiva irrispettosa del canone di proporzionalità.

La risposta è fornita dalla sentenza n. 43/2018 della Corte costituzionale, ove si legge che “La lettera e la *ratio* dell'art. 649 cod. proc. pen. escludono che, in difetto di una pronuncia di illegittimità costituzionale, tale disposizione sia idonea a regolare il caso del giudizio a quo, come il remittente ha posto in luce”.

Pertanto, qualora il giudice penale ravvisasse in concreto la lesione della regola in esame, dovrebbe invocare l'intervento della Corte costituzionale affinché valuti l'incostituzionalità dell'art. 649 c.p.p., per contrasto con l'art. 117 Cost., comma 1, Cost., stante l'asserito mancato rispetto dei vincoli derivanti dall'adesione alla CEDU.

Tuttavia, questa soluzione non si attaglia al caso in cui sia il giudice tributario a lamentare la lesione della regola del *ne bis in idem*, dato che l'art. 649 cit. concerne esclusivamente il processo penale³⁴.

Né avrebbe portata risolutiva la diretta applicazione dell'art. 50 CDFUE, in quanto tale norma potrebbe invocarsi solo laddove vengano in rilievo sanzioni amministrative in materia di tributi armonizzati e, cioè, in ordine all'imposta sul valore aggiunto.

Però, proprio la diretta applicazione dell'art. 50 cit. potrebbe risultare proficua in quanto varrebbe a stimolare l'indispensabile iniziativa del legislatore, che non potrebbe tollerare la palese ed ingiusta disparità di

³⁴ In termini conformi, v. F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pag. 927.

trattamento che verrebbe a crearsi rispetto al comparto delle imposte sui redditi.

Ben si comprende, perciò, la ragione per cui la Corte costituzionale, sempre con la pronuncia n. 43/2018, abbia ribadito l'attualità dell'invito al legislatore nazionale a porre rimedio alle "frizioni" esistenti fra il sistema italiano del "doppio binario" e la CEDU e la CDFUE.

Un primo passo in tal senso è già stato compiuto con il D.Lgs. n. 158/2015, adottato in attuazione della Legge n. 23/2014, che - oltre ad aver ristretto, rispetto al passato, l'area di rilevanza penale dell'illecito tributario - ha previsto³⁵ determinate ipotesi di non punibilità in sede penale laddove sia stato completamente sanato l'illecito fiscale mediante la corresponsione dell'imposta, degli interessi e della sanzione amministrativa.

Ad ogni modo, la soluzione, a mio sommo avviso, più opportuna potrebbe essere quella di punire esclusivamente con le sanzioni penali - anche più severe rispetto alle attuali, cumulando pena detentiva e pena pecuniaria su base proporzionale - gli illeciti in materia tributaria rilevatori di un grave disvalore sociale (quali sono, in specie, quelli che prefigurano un atteggiamento fraudolento dell'autore della condotta) e riservare le sole sanzioni amministrative a tutti i restanti illeciti³⁶.

Le sanzioni amministrative, poi, potrebbero contemplare - ad esempio, qualora superassero una determinata soglia quantitativa ed in caso di recidiva - delle misure accessorie, del genere di quelle oggi stabilite dall'art. 12, D.Lgs. n. 74/2000, onde rafforzare la repressione delle condotte illecite più gravi.

Ne risulterebbe un sistema non solo rispettoso del precetto del *ne bis*

³⁵ Cfr. il nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000.

³⁶ In questo senso, v. P. Russo, *Il principio di specialità*, pag. 36 ss. Anche M. Dova, *Ne bis in idem*, cit., pag. 14 ss. si esprime in termini analoghi, sebbene reputi di sanzionare solo in sede penale gli illeciti che superino determinate soglie di punibilità. Invece, secondo F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario*, cit., pag. 928, occorrerebbe "costruire in via legislativa ... un illecito amministrativo di natura 'non afflittiva' parallelo alla previsione penale, in modo tale da non superare la 'soglia di tollerabilità' del livello di afflittività della sanzione, che è poi quel livello che comporterebbe per la Corte EDU la sostanziale violazione del principio del *ne bis in idem*".

in idem ma anche più efficiente, in quanto il giudice penale potrebbe proficuamente concentrarsi su un numero più ridotto di casi più gravi e non si registrerebbe, così, l'attuale troppo frequente definizione per intervenuta prescrizione dei processi riguardanti gli illeciti fiscali. Non solo, si eviterebbe pure l'odierna casualità nell'applicazione delle due sanzioni, stante l'autonomia ed il possibile parallelismo dei due procedimenti. Anche perché, come è stato giustamente osservato³⁷, un conto è subire la sanzione formalmente amministrativa (ancorché di natura penale) ed evitare quella penale e tutt'altro conto è la situazione speculare.

Un significativo spunto in questa direzione, in verità, già vi era nell'art. 8, Legge n. 23/2014, secondo cui il legislatore delegato avrebbe dovuto riservare alle fattispecie illecite meno gravi le sole sanzioni amministrative.

Sennonché, questo criterio direttivo non è stato accolto.

V'è da auspicare che ciò possa avvenire in un più che prossimo futuro, accogliendo così anche l'invito di recente formulato nelle conclusioni dell'Avvocato Generale M. Campos Sánchez-Bordona in ordine alla causa C-524/15, che è culminata nella più volte ricordata sentenza "Menci" della CGUE³⁸.

FRANCESCO PISTOLESI
Università di Siena

³⁷ V. P. Corso, *Cumulo di sanzioni*, cit., pag. 308.

³⁸ In tali conclusioni, presentate il 12 settembre 2017, si legge, al § 118, quanto segue: "Senza che occorra duplicare i procedimenti sanzionatori, amministrativo e penale, per gli stessi fatti, un'adeguata descrizione delle fattispecie penali di frode o di elusione fiscale più gravi, unitamente all'azione diligente dei giudici penali di ciascuno Stato, garantisce in misura sufficiente l'efficacia dissuasiva accresciuta della repressione di tali fattispecie, evitando al contempo la violazione di una garanzia così importante per il contribuente come il diritto a non essere giudicato o condannato due volte per la medesima violazione".